

Weekblad voor Fiscaal Recht, De fiscale boetegrondslag bij omkering en verzwaring van de bewijslast

In het fiscale boeterecht wordt wel aangenomen dat de berekeningsgrondslag voor een fiscale boete (de boetegrondslag) gelijk is aan de belastingschuld, óók als de hoogte van de belastingschuld is vast komen te staan met toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast. Het feit dat de belastingschuld met omkering van de bewijslast is vastgesteld zou slechts een element vormen waarmee door de rechter rekening kan worden gehouden in het kader van de straftoemeting, oftewel bij de beoordeling of de opgelegde boete passend en geboden is. Recente jurisprudentie van de Hoge Raad doet echter vermoeden dat de belastingschuld alleen als boetegrondslag dienst kan doen voor zover de inspecteur bewijst dat dit bedrag als gevolg van de opzet of grove schuld van de belastingplichtige niet zou zijn betaald. In dit artikel bespreken wij deze belangwekkende ontwikkeling.

1 Geschatte aanslag als boetegrondslag?

Indien de belastingplichtige bepaalde informatieverplichtingen niet nakomt, kan in voorkomend geval de bewijslast worden omgekeerd en verzward op grond van art. 27e lid 1 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: "AWR").^[2] Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer de belastingplichtige nalaat de vereiste aangifte te doen of geen inzage geeft in zijn administratie. De inspecteur kan dan — bij gebrek aan (voldoende) informatie — op basis van een redelijke schatting de belastingschuld vaststellen, waarna het vervolgens aan de belastingplichtige is om overtuigend te bewijzen dat de door de inspecteur geschatte aanslag tot een te hoog bedrag is vastgesteld. Deze bewijslastverdeling beschouwt de Hoge Raad als een bestuursrechtelijke sanctie die is gericht op het bevorderen van juiste en volledige inlichtingenverstrekking aan de Belastingdienst.^[3] Art. 27e lid 3 AWR bepaalt dat omkering van de bewijslast niet van toepassing is op fiscale vergrijpboeten. Dit is een wettelijke verankering van het uit art. 6 lid 2 Europese Verdrag voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (hierna: "EVRM") voortvloeiende vermoeden van onschuld. De bewijslast dat de belastingplichtige opzettelijk of met grove schuld een van de in de fiscale vergrijpboeten genoemde feiten heeft begaan, blijft dus op de inspecteur rusten.

Op grond van een uitspraak van de Hoge Raad van 27 juni 2001 strekte het vermoeden van onschuld zich aanvankelijk ook uit tot de boetegrondslag.^[4] In die uitspraak overwoog de Hoge Raad met zoveel woorden dat de inspecteur de hoogte van de boetegrondslag, bestaande uit de belastingschuld die is vastgesteld met toepassing van omkering en verzwaring van de bewijslast, volgens de normale bewijsregels afzonderlijk dient te bewijzen. In een uitspraak van 18 januari 2008 is de Hoge Raad daar echter op teruggekomen en oordeelde hij dat de boetegrondslag niet een bestanddeel van de vergrijpboete is.^[5] Dit betekent dat de boetegrondslag altijd gelijk is aan de belastingaanslag, zelfs als die aanslag met omkering en verzwaring van de bewijslast is vastgesteld.^[6] De inspecteur is derhalve niet gehouden de hoogte van de boetegrondslag te bewijzen. Een vérstrekkend oordeel, omdat in het fiscale boeterecht de zwaarte van de sanctie wordt bepaald aan de hand van een percentage van de boetegrondslag. De hoogte van de boetegrondslag is daardoor een wezenlijk onderdeel van de fiscale

boete.^[7]

Voor de motivering van zijn oordeel dat de boetegrondslag geen bestanddeel van het fiscale vergrijp is, maar slechts een rol kan spelen in het kader van de straftoemeting, verwijst de Hoge Raad naar de volgende passage van de parlementaire geschiedenis bij het op 1 september 1999 in werking getreden art. 27e lid 3 AWR:

“Het bestuursorgaan moet op grond van artikel 6, tweede lid, EVRM bij het opleggen van een boete de opzet of grove schuld van de betrokkene bewijzen. De zogenoemde omkering van de bewijslast is derhalve niet van toepassing met betrekking tot de zogenoemde vergrijpboeten, dat zijn de bestuurlijke boeten ter zake van meer ernstige beboetbare feiten waarvoor het bestaan van opzet of grove schuld een vereiste is. Dit is voor de duidelijkheid expliciet opgenomen in artikel 29, eerste lid, Awr. In het onderhavige wetsvoorstel wordt dit zowel opgenomen in artikel 25, zesde lid, (bezwaar) als in artikel 27e (beroep). Voor het bepalen van de grondslag van de bedoelde bestuurlijke boeten wordt, voor zover sprake is van opzet of grove schuld, aangesloten bij de feitelijk geheven belasting. Dit geldt ook indien de omvang van de feitelijk geheven belasting is vastgesteld met toepassing van de zogenoemde omkering van de bewijslast, zoals ook aangegeven in de nota naar aanleiding van het verslag inzake het wetsvoorstel 24 800 (...). Een andere opvatting zou tot grote praktische complicaties leiden.”^[8]

2 Het spanningsveld: artikel 6 EVRM en de “voor zover eis”

Het voornoemde oordeel van de Hoge Raad van 18 januari 2008 inzake de bewijslast met betrekking tot de boetegrondslag heeft de nodige kritiek gekregen.^[9]

Zo is de vraag aan de orde gesteld of dit oordeel in overeenstemming is met het recht op een behoorlijk proces en het vermoeden van onschuld zoals voorgeschreven door art. 6 EVRM. Een fiscale vergrijpboete wordt immers aangemerkt als een strafvervolging in de zin van art. 6 EVRM, zodat de waarborgen die dat artikel biedt bij het opleggen van een vergrijpboete in acht moeten worden genomen. Volgens vaste jurisprudentie van de Hoge Raad brengt zulks niet mee dat de regels, en beginselen van het nationale strafrecht op een fiscale vergrijpboete van toepassing zijn.^[10] Wel rust het bewijs van een beboetbaar feit op de inspecteur en dient de belastingplichtige in geval van twijfel het voordeel van die twijfel te worden gegund.^[11] Het Europees Hof voor de Rechten van de Mens en de Fundamentele Vrijheden (hierna: “EHRM”) staat in dat kader toe dat onder omstandigheden gebruikt wordt gemaakt van bewijsvermoedens, mits die gebaseerd zijn op vaststaande feiten en de belastingplichtige de redelijke mogelijkheid krijgt het gebezigde bewijsvermoeden te ontzenuwen.^[12] Het EHRM heeft niet exact aangegeven hoe ruim de mogelijkheden voor het leveren van tegenbewijs moeten zijn, noch hoe streng de eisen mogen zijn die aan dit bewijs gesteld worden. Volgens de Hoge Raad mag het gebruik van een bewijsvermoeden er in ieder geval niet toe leiden dat de bewijslast wordt verschoven van de inspecteur naar de belastingplichtige, hetgeen betekent dat twijfel blijft werken ten gunste van de belastingplichtige.^[13] Tegen die achtergrond is het kwestieus of de doorwerking van omkering en verzwaring van de bewijslast naar de boete(grondslag) verenigbaar is met de eisen die het EVRM stelt aan strafvervolging, waaronder begrepen het opleggen van een fiscale vergrijpboete.

Daarnaast verhoudt een dergelijke bewijslastverdeling zich slecht met de wettekst inzake de fiscale vergrijpboeten. Uit art. 67d-67f AWR blijkt immers ondubbelzinnig dat de grondslag voor de fiscale vergrijpboete wordt gevormd door het bedrag van de belastingaanslag “*een en ander voor zover dat*

bedrag als gevolg van” de opzet of grove schuld van de belastingplichtige niet zou zijn betaald. Met deze “voor zover eis” heeft de wetgever duidelijk willen maken dat de boetegrondslag niet per definitie gelijk is aan de vastgestelde belastingschuld; de inspecteur dient te bewijzen dat er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verwijtbaarheid en het bedrag aan te weinig betaalde belasting. De wettekst biedt dus geen steun voor het oordeel dat de hoogte van de boetegrondslag niet een bestanddeel van de vergrijpboete is. Dit betekent dat de inspecteur zal moeten bewijzen dat er een bedrag aan belasting buiten de heffing is gebleven ten gevolge van de opzet of grove schuld van de belastingplichtige. Dit volgt niet alleen uit de wettekst maar ook uit het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst (hierna: “BBBB”). In het BBBB, waarin het beleid van de Belastingdienst is neergelegd voor het opleggen van een fiscale (vergrijp)boete en dat als recht kwalificeert in de zin van art. 79 Wet op de rechterlijke organisatie, is in paragraaf 25 lid 9 bepaald dat de inspecteur de boete berekent over het gedeelte van de verschuldigde belasting dat door opzet of grove schuld van de belastingplichtige niet is betaald.^[14]

3. Omkering van de bewijslast werkt niet door naar de boetegrondslag

De Hoge Raad lijkt zich bovengenoemde kritiek te hebben aangetrokken. Uit recente uitspraken kan worden afgeleid dat de Hoge Raad wel degelijk van de inspecteur verlangt dat hij de boetegrondslag afzonderlijk bewijst. In een uitspraak van het Hof Amsterdam van 20 oktober 2011 was in geschil of de opzet van de belastingplichtige bij het doen van de aangifte was gericht op de gehele vastgestelde belastingschuld.^[15] In die zaak had de belastingplichtige nagelaten zijn belastbare winst uit onderneming op te geven. Na het opleggen van de aanslag is bij de belastingplichtige een boekenonderzoek ingesteld. In de loop van dat onderzoek heeft de belastingplichtige een “herziene aangifte” ingediend, waarin hij alsnog melding heeft gemaakt van de door hem genoten winst uit onderneming. In die herziene aangifte heeft hij tevens aanspraak gemaakt op de zelfstandigenaftrek waardoor zijn belastbare winst lager uitviel. De inspecteur heeft vervolgens de winst uit onderneming nagevorderd zonder toepassing van de zelfstandigenaftrek.^[16] Daarnaast heeft de inspecteur een fiscale vergrijpboete opgelegd die is berekend over de gehele nagevorderde belastingschuld. Hof Amsterdam oordeelde dat de inspecteur niet in het bewijs is geslaagd dat de opzet van de belastingplichtige bij het doen van de aangifte tevens was gericht op een onterecht beroep op de zelfstandigenaftrek.^[17] Reden waarom het hof de boetegrondslag heeft verminderd met het bedrag van de zelfstandigenaftrek. Bij uitspraak van 4 januari 2013 heeft de Hoge Raad dit oordeel in stand gelaten. Hij overwoog in dat verband het volgende:

“Met zijn hiervoor in 3.3.1 weergegeven overwegingen heeft het Hof tot uitdrukking gebracht dat het (voorwaardelijk) opzet dat belanghebbende bij het doen van zijn hiervoor in 3.1.1 genoemde aangifte had, slechts was gericht op het ontgaan van belastingheffing over de door hem genoten winst uit onderneming verminderd met het bedrag van de zelfstandigenaftrek en niet tevens op het ontgaan van belastingheffing over het bedrag aan winst dat correspondeerde met het bedrag van de zelfstandigenaftrek. Dit oordeel geeft geen blijk van een onjuiste rechtsopvatting en kan, als verweven met waarderingen van feitelijke aard, voor het overige in cassatie niet op juistheid worden getoetst.”^[18]

Meer recent heeft de Hoge Raad zich uitgelaten over toepassing van art. 30a Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: “Wet LB”) met betrekking tot de hoogte van de boetegrondslag. Dit artikel ziet op de situatie waarin wordt vastgesteld dat bij een werkgever een werknemer in dienstbetrekking is die niet is

opgenomen in de loonadministratie. In dat geval hoeft de inspecteur niet te bewijzen dat de werknemer al langer bij deze werkgever in dienstbetrekking is. Ten aanzien van de verschuldigde loonbelasting wordt de werknemer geacht al zes maanden in dienst te zijn en loon te hebben genoten, tenzij het tegendeel blijkt. Er is dus sprake van een omkering en verzwaring van de bewijslast die zich als een *lex specialis* verhoudt ten opzichte van de algemene bewijslastomkering van art. 27e lid 1 AWR. Hof Den Haag oordeelde in een arrest van 12 februari 2014 dat deze speciale bewijslastomkering doorwerkt naar de boete(grondslag),^[19] maar blijkens de uitspraak van 7 november 2014 kan de Hoge Raad zich met dat oordeel niet verenigen. Volgens de Hoge Raad heeft de zesmaandsfictie van art. 30a Wet LB niet tot gevolg dat zonder nadere bewijsvoering kan worden aangenomen dat de inhoudingsplichtige het beboetbare feit heeft begaan in alle aangiftetijdvakken die zijn gelegen in de door de fictie bedoelde periode van zes maanden. Hij overwoog daartoe het volgende:

“Het gaat hier om een geval waarin de zesmaandsfictie van artikel 30a Wet LB 1964 in het kader van de naheffing van loonheffing van toepassing is en de inhoudingsplichtige niet slaagt in het door die bepaling verlangde overtuigende bewijs van het tegendeel. Daarmee staat echter voor de beoordeling van een met die naheffing samenhangende vergrijpboete nog niet met voldoende mate van zekerheid vast dat de inhoudingsplichtige (i) aan de betrokken werknemer(s) ook gedurende de voorafgaande zes maanden loon verschuldigd was, (ii) de daarover verschuldigde loonheffing niet heeft voldaan op aangiften over de desbetreffende aangiftetijdvakken, en (iii) ter zake van al die ontoereikende betalingen opzet (of grove schuld) valt te verwijten als bedoeld in artikel 67f, lid 1, AWR. [...] Een andere opvatting zou ook niet verenigbaar zijn met het door artikel 6, lid 2, EVRM gewaarborgde vermoeden van onschuld [...].”^[20]

De Hoge Raad verwijst in laatstgenoemde uitspraak naar de volgende passage van de parlementaire geschiedenis bij het op 1 januari 2008 in werking getreden art. 30a Wet LB:

“Ter zake van de omgekeerde en verzwaarde bewijslast geldt dat deze niet ziet op het vereiste van opzet of grove schuld. De inspecteur zal voor het opleggen van een vergrijpboete het bewijs moeten leveren van opzet of grove schuld. Bovendien geldt op grond van artikel 67f, tweede lid, AWR dat de grondslag voor de boete wordt gevormd door het bedrag dat als gevolg van opzet of grove schuld van de inhoudingsplichtige niet of niet tijdig is betaald. Uit het vorengaande blijkt dat de fictie van zes maanden bij het opleggen van een vergrijpboete niet doorwerkt naar de grondslag van de boete.”^[21]

Gelet op deze recente jurisprudentie in combinatie met de parlementaire geschiedenis bij art. 30a Wet LB kan — naar wij menen — niet langer worden volgehouden dat de bestuursrechtelijke sanctie van bewijslastomkering doorwerkt naar de berekeningsgrondslag van een fiscale vergrijpboete. Voor zover zulks in 1999 (bij de toevoeging van het derde lid aan art. 27e AWR) wel de bedoeling is geweest van de wetgever, kan uit de hiervoor aangehaalde (meer recente) passage uit de parlementaire geschiedenis bij art. 30a Wet LB worden opgemaakt dat de wetgever dat eerdere standpunt heeft herzien. Dat de wetgever aldus tot inkeer is gekomen, is terecht; het standpunt dat omkering en verzwaring van de bewijslast doorwerkt naar de boetegrondslag strookt zoals gezegd niet met de tekst van de wet, noch met de rechtspraak van het EHRM.^[22]

Deze nieuwe koers doet bovendien recht aan het standpunt dat de Commissie Van Slooten in haar adviesrapport in 1992 ten behoeve van de herziening van het fiscale boetestelsel reeds innam; de inspecteur kan een boete niet baseren op de gepresumeerde grondslag van de aanslag.^[23] Het

rapport van de Commissie Van Slooten vormde de basis voor de ingrijpende herziening van het fiscale boetestelsel zoals die in 1998 is doorgevoerd. Tot aan dat moment maakte de fiscale boete (toen nog “verhoging” geheten) onderdeel uit van de belastingaanslag, terwijl vanaf 1998 de boete bij afzonderlijke beschikking wordt opgelegd.^[24] Met de herziening in 1998 is beoogd het fiscale boetestelsel af te stemmen op de eisen die mensenrechtenverdragen stellen aan het opleggen van punitieve sancties.^[25] De Commissie Van Slooten meende dat het opleggen van fiscale boetes met meer waarborgen omkleed diende te worden en adviseerde om het fiscale boetestelsel dichter aan te laten sluiten bij het commune strafrecht.^[26]

4 Conclusie

Recente jurisprudentie van de Hoge Raad noopt tot de conclusie dat de inspecteur zich voor de berekening van een fiscale vergrijpboete niet langer kan baseren op een belastingaanslag die door middel van een schatting tot stand is gekomen. Zodoende rust bij fiscale vergrijpboeten op de inspecteur de last om buiten redelijke twijfel te bewijzen dat de belastingplichtige (op het moment van het doen van de aangifte) opzettelijk of met grove schuld een van de in art. 67d-67f AWR genoemde vergrijpen heeft begaan én de vastgestelde belastingschuld als gevolg van de opzet of grove schuld van de belastingplichtige niet zou zijn betaald. Pas nadat de inspecteur slaagt in dat bewijs komt de vraag aan de orde of de opgelegde boete, gelet op alle omstandigheden van het geval, passend en geboden is.

Een en ander leidt ertoe dat de woorden “voor zover” in art. 67d-67f AWR daadwerkelijke betekenis krijgen en dat de hoogte van de boetegrondslag als bestanddeel van het beboetbare feit wordt erkend. Daarmee wordt een belangrijke stap gezet in de verdere ontwikkeling van een zelfstandig fiscaal boeterecht, dat als zodanig pas sinds 1998 bestaat en sindsdien stukje bij beetje op eigen benen komt te staan. Deze ontwikkeling sluit ook aan bij wat de Commissie Van Slooten bij de herziening van het fiscale boeterecht voor ogen stond; aansluiting bij het commune strafrecht en meer waarborgen voor de belastingplichtige. Vanuit het oogpunt van de rechtsbescherming een goede ontwikkeling.

Voetnoten

- [1] Arthur Kan en Martin Lambregts zijn beiden fiscaal advocaat te Amsterdam, respectievelijk bij KanPiek Fiscale Advocatuur en Wintertaling.
- [2] Art. 27e lid 1 AWR geldt voor de (hoger) beroepsfase. Voor de bezwaarfase is omkering en verzwaring van de bewijslast geregeld in art. 25 lid 3 AWR.
- [3] HR 8 juli 1998, nr. 32 417, ECLI:NL:HR:1998:AA2337.
- [4] HR 27 juni 2001, nr. 35 889, ECLI:NL:HR:2001:AB2314.
- [5] HR 18 januari 2008, nr. 41 832, ECLI:NL:HR:2008:BC1962.
- [6] Behoudens in situaties van verliesverrekening.
- [7] Zie art. 67d-67f AWR. De fiscale vergrijpboete die is opgenomen in art. 67cc AWR laten wij in dit artikel buiten beschouwing.
- [8] *Kamerstukken II 1997/98, 25 175, nr. 5*, p. 27.
- [9] Zie bijvoorbeeld L.H.E. Møller, ‘Omkering van de bewijslast in het fiscale boeterecht’, *TFB* 2008/5, en G.J.M.E. de Bont in zijn noot bij *BNB* 2008/165.
- [10] HR 7 september 1988, nr. 25 150, [ECLI:NL:HR:1988:BA7335](https://ecli.nl/hr/1988:BA7335) en HR 31 januari 1990, nr. 26 109, ECLI:NL:HR:1990:ZC4219.
- [11] HR 15 april 2011, nr. 09/05192, ECLI:NL:HR:2011:BN6350. In fiscale boetezaken geldt dus een zwaardere bewijslast dan in heffingszaken. In heffingszaken is, tenzij de wet anders bepaald, aannemelijk maken voldoende om een feitelijke stelling te bewijzen. Een stelling is aannemelijk als de gestelde toedracht de meest waarschijnlijke is, hetgeen zeer wel ruimte over laat

voor twijfel.

- [12] EHRM 7 oktober 1988, ECLI:NL:XX:1988:AB9983 (*Salabiaku* arrest).
- [13] HR 28 juni 2013, nr. 11/04152, ECLI:NL:HR:2013:63 en HR 25 oktober 2002, nr. 36 898, ECLI:NL:HR:2002:AE9354.
- [14] De inspecteur is aan het BBBB gebonden op grond van de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, althans voor zover het BBBB ten voordele van de belastingplichtige strekt.
- [15] Hof Amsterdam 20 oktober 2011, nr. 10/00160, ECLI:NL:GHAMS:2011:BU3091.
- [16] De inspecteur had de stelling van belanghebbende dat hij aan het urencriterium voldeed voldoende betwist, zodat de bewijslast op grond daarvan bij de belastingplichtige kwam te liggen.
- [17] Voor een vergelijkbaar recent arrest zie HR 16 januari 2015, nr. 13/05471, ECLI:NL:HR:2015:80. Daarin liet de Hoge Raad een uitspraak van Hof Amsterdam in stand waarin het hof oordeelde dat interne compensatie kan doorwerken naar de boetegrondslag, mits de inspecteur feiten en omstandigheden aannemelijk maakt waaruit volgt dat ook ter zake van het bij wijze van interne compensatie nageheven bedrag sprake is van opzet of grove schuld bij de belanghebbende.
- [18] HR 4 januari 2013, nr. 11/05310, ECLI:NL:HR:2013:BX8543. Zie ook de noot van G.J.M.E. de Bont bij *BNB* 2013/117.
- [19] Hof Den Haag 12 februari 2014, nr. 11/00974, ECLI:NL:GHDHA:2014:354.
- [20] HR 2 november 2014, nr. 14/01595, ECLI:NL:HR:2014:3117.
- [21] [Kamerstukken II 2005/06, 30 322, nr. 9](#), p. 12.
- [22] Zie naast de hiervoor aangehaalde kritiek ook A-G Wattel in onderdeel 2.16 van zijn conclusie van 18 oktober 2004 bij HR 23 september 2005, nr. 38 810, ECLI:NL:PHR:2005:AU3140.
- [23] *Kamerstukken II* 1997/98, 24 800, nr. 7, p. 6.
- [24] De boete wordt evenwel simpelweg op de aanslag vermeld.
- [25] Een directe aanleiding, zo blijkt uit de MvT, vormde HR 19 juni 1985, nr. 22 076, ECLI:NL:HR:1985:AC8934. In dat arrest werd voor het eerst geoordeeld dat een fiscale boete een strafvervolgning is.
- [26] [Kamerstukken II 1993/94, 23 470, nr. 3](#), p. 7-8.